

Кесарчук Г.С., Машика М.В.

ОБЛІК МШП: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

У статті здійснюється огляд нормативно-правової бази з обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів. Подаються основні критерії поділу малоцінних засобів на МШП та МНМА з боку бухгалтерського та податкового обліку. Визначаються теоретичні та методичні основи обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів - їх оцінка, визнання, класифікація. Зазначаються основні первинні документи з обліку МШП та їх призначення. Подано методи оцінки вибуття малоцінних та швидкозношувальних предметів, їх переваги та недоліки. Обґрунтовано необхідність вдосконалення законодавчо-нормативної бази з обліку МШП.

Ключові слова: малоцінні та швидкозношувальні предмети, малоцінні необоротні матеріальні активи, законодавчо – нормативна база, вартісний критерій.

ВСТУП

За роки незалежності України, в умовах переходу до ринкових відносин вітчизняна система бухгалтерського обліку зазнала суттєвих змін стосовно всіх об'єктів обліку, однак єдиної методології з обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів і досі не створено.

Існування певних розбіжностей у законодавчо-нормативній базі щодо оцінки, класифікації, віднесення малоцінних засобів до того чи іншого активів створює для підприємства проблему оптимальної організації обліку МШП, що в свою чергу може призвести до формування неправдивих облікових даних та недостовірності фінансової звітності. Недостовірна та неправдива інформація про фінансовий стан підприємства, при цьому, унеможлиблює прийняття адекватних рішень як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами.

Основні аспекти організації бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів, а саме питання сутності, визнання, оцінки та класифікації МШП знайшли своє відображення в наукових працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків, серед яких: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, А.М.Герасимович, М.В.Кужельний, С.Ф.Голов, М.С.Пушкар, В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швець, П.С.Безруких, С.О.Марченко, Р.Л.Хом'як, П.П.Новиченко, В.Ф.Палій, О.М.Левченко та інші. Разом з тим, деякі теоретичні аспекти щодо сутності МШП потребують проведення подальших досліджень.

В ході проведеного дослідження були використані наступні економічні методи дослідження, а саме: збір та обробка інформації, індукція, дедукція, порівняння, групування та узагальнення.

Мета даної статті полягає у дослідженні нормативно – правової бази з обліку малоцінних та

швидкозношувальних предметів, визначенні її проблемних рис та обґрунтуванні необхідності вдосконалення.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про МШП і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Цим положенням передбачено, що до складу запасів входять малоцінні та швидкозношувальні предмети, які використовуються не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року.

Відповідно до П(с)БО 9 “Запаси”, малоцінні та швидкозношувальні предмети визнаються активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

- вартість МШП може бути достовірно визначена.

У Методичних рекомендаціях, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (із останніми змінами та доповненнями від 30.12.2013 р.) зазначаються ще два критерії визнання МШП активом:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського оперативного управління на придбані (отримані) запаси;

- підприємство здійснює управління та контроль за МШП.

Малоцінні та швидкозношувальні предмети суттєво відрізняються від інших видів запасів (сировини, матеріалів, палива), обсяги або кількість яких поступово зменшується в результаті їх використання. МШП, в свою чергу, зберігають натурально-речову форму до кінця строку корисного використання та багато разів беруть участь у виробництві, тобто поводять себе як основні засоби.

Тому, в загальному, малоцінні активи можна поділити на дві групи:

- оборотні - відображаються в складі запасів у другому розділі активу балансу “Оборотні активи”;

© Кесарчук Галина Степанівна, к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту ДВНЗ «УжНУ», тел. +380633347070, e-mail: kesarchuk_g@ukr.net

Машика Мар'яна Володимирівна, студентка кафедри обліку та аудиту ДВНЗ «УжНУ», e-mail: mashika1993@meta.ua

- необоротні - відображаються в першому розділі активу балансу "Необоротні активи" в складі основних засобів.

В результаті поділу малоцінних активів на оборотні та необоротні в у групі основних засобів залишаються виключно тільки ті засоби праці, які формують виробничо-технічну базу підприємства

(приміщення, споруди, обладнання, інструменти), оновлення яких відбувається за рахунок капітальних вкладень, на відміну від МШП, оновлення яких можливе за рахунок оборотних коштів підприємства.

Основним та єдиним критерієм віднесення активів до МШП чи МНМА в бухгалтерському обліку є строк їх корисного використання:

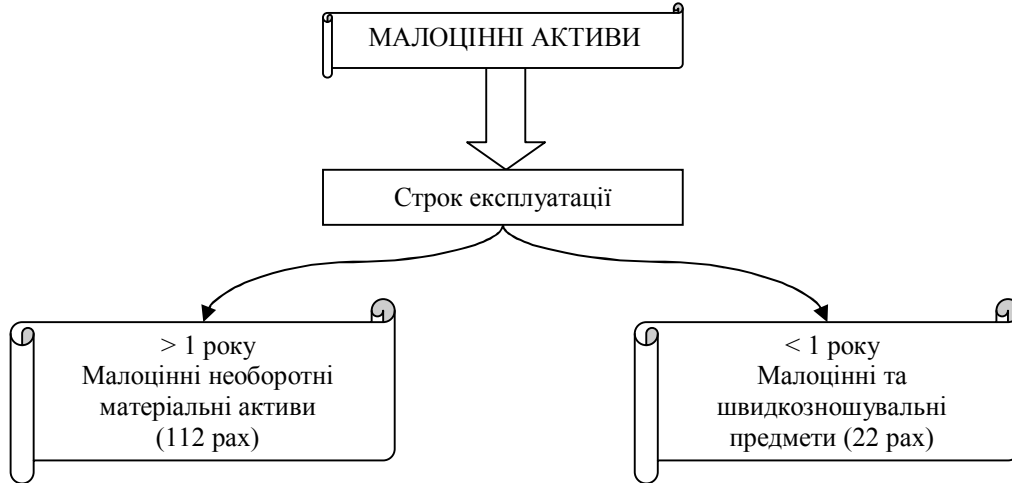


Рис. 1 Класифікація малоцінних активів в бухгалтерському обліку

В нормативних документах, що регулюють бухгалтерський облік відсутній вартісний критерій розмежування малоцінних активів на оборотні та необоротні. Тому підприємство може встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до МШП.

Податковий кодекс України визначає конкретні умови, при яких актив визнається основним засобом. Відповідно до пп.14.1.138, основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

З даного визначення випливає, що не можуть вважатися основними засобами необоротні активи, вартість яких не перевищує 2500,00 грн. Основна відмінність між податковим і бухгалтерським обліком малоцінних активів полягає в тому, що згідно із П(с)БО 7, до складу основних засобів можуть входити і невиробничі основні засоби та підприємство самостійно встановлює вартісний критерій віднесення активу до групи основних засобів чи до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, що, в свою чергу, зазначається в Обліковій політиці підприємства.

До складу МНМА можуть зараховуватись:

- пристосування до основних засобів, спеціальні інструменти та інструменти загального призначення, прилади та інші знаряддя, призначені для використання

як у серійному та масовому виробництві, так і у виготовленні продукції за індивідуальними замовленнями;

- спеціальний і формений, а також фірмовий одяг та взуття, що видаються працівникам на термін, що перевищує один рік;

- інші предмети довгострокового використання, які за вартісними критеріями, встановленими підприємством, не можуть бути зарахованими до складу основних засобів, які обліковуються на рахунку 10.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 10.11.1999р. (із останніми змінами та доповненнями від 27.06.2013 р.), для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів призначено рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети". За дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів. Аналітичний облік малоцінних та швидкозношувальних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

З метою забезпечення належного контролю за наявністю та рухом малоцінних та швидкозношувальних предметів доцільно було б виокремити у Плані рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та

організацій два субрахунки до рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувальні предмети”:

- 221 “Малоцінні та швидкозношувальні предмети на складі і в експлуатації”, де обліковувалися б МШП, які перебувають на складі та в експлуатації.

- 222 “Малоцінні та швидкозношувальні предмети спеціального призначення” – ведення обліку тільки тих предметів, які відповідають окремій галузі економіки, в якій працює підприємство.

До первісної вартості МШП включаються всі витрати, що виникли у зв'язку з їх придбанням підприємством, а саме:

- ціна придбання за відповідно до договору з постачальником (продавцем);
- суми ввізного мита;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану придатного для використання [4].

Особливістю даного виду активу є те, що вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, які передані в експлуатацію, виключається зі складу активів, відносяться на відповідні рахунки витрат, тобто списуються із балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місяцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за їх рухом, зокрема, оперативний облік у кількісному вираженні.

У Податковому кодексі України відсутнє визначення терміна “малоцінні та швидкозношувані предмети”, тому для цілей податкового обліку можна

використовувати термін зазначений у П(с)БО 9 “Запаси”. Отже, норми податкового обліку МШП відповідають їх фінансовому обліку.

Незважаючи на те, що після передачі МШП в експлуатацію відбувається списання їх із балансу, вони і надалі беруть участь у господарській діяльності підприємства. При цьому важливим є правильне оформлення первинних документів та організація обліку МШП у місцях експлуатації, що, в свою чергу впливає на достовірність фінансового та податкового обліку.

Значення первинної документації в бухгалтерському обліку є багатограним. Вони не тільки підтверджують факт здійснення певної господарської операції, а й служать основою для складання фінансової звітності підприємства, що в свою чергу є джерелом для прийняття рішень як внутрішніми так і зовнішніми користувачами.

У процесі документування обліку МШП, як і будь-яких інших об'єктів, розрізняють документи бухгалтерського й оперативного обліку

До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими оформлюється відпуск малоцінних предметів у виробництво, їх списання тощо.

Документи оперативного обліку - це документи, які відображають передачу зазначених предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу МШП працівникам, їх повернення тощо.

Оперативний і бухгалтерський облік тісно пов'язані та є складовими частинами єдиної системи, але розподіл первинних документів на документи бухгалтерського та оперативного обліку є важливою передумовою розробки правильного й ефективно функціонуючого графіка документообігу [1, с.229-230]. Нижче зазначені первинні документи з обліку МШП:

Таблиця 1 Первинні документи з обліку МШП [1, с.230]

№ форми	Назва форми	Призначення документу
МШП-1	Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу повернення (вилучення) інструментів на тих підприємствах, де постійного запасу облік ведеться за принципом встановлення інструментів (пристроїв) постійного обмінного фонду. Відомість складається при необхідності заміни постійного запасу інструментів, на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку матеріалів (ф. № М-12)
МШП-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП.
МШП-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовуються для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в централізованому порядку
МШП-4	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і малоцінних та втрачених МШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного чи втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МШП-2 "Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів".
МШП-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та їх обмін на придатні та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШП-4). Виданий інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами в картці обліку матеріалів (ф. № М-12) не відображається.
МШП-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
МШП-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу,	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також

	спецвзуття та запобіжних пристроїв	для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів.
МШП-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилю. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф.№МШП-4)

Дані з первинних документів МШП узагальнюються в оборотних відомостях аналітичного та синтетичного обліку для отримання зведених показників.

Отже, існуюча сукупність форм первинної документації з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів дає можливість побудови такої системи обліку яка б відповідала масштабам підприємства, його організаційній структурі та об'єктивним умовам функціонування [1, с.231]. Однак, в умовах безперервності процесів удосконалення бухгалтерських документів, на основі їх уніфікації та типізації, з метою зменшення документообігу, доцільно було б сформувати єдиний Акт на списання та вибуття МШП. Призначення даного документу полягало б у оформленні списання зіпсованих, втрачених, застарілих та зношених МШП та видача на його підставі придатних для використання предметів.

В даних умовах господарювання підприємства зацікавленні у віднесенні більшого переліку предметів до складу МШП. Це пояснюється в першу чергу тим, що облік основних засобів є більш складним та трудомістким, ніж облік МШП, а саме використання рахунку 15 при формуванні первісної вартості щодо кожного об'єкта основних засобів, нарахування зносу, складний порядок списання.

Згідно із Податковим кодексом України та П(с)БО 7 "Основні засоби", підприємство має право вибору одного із двох методів нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, а саме:

1) 50 відсотків вартості, яка амортизується у першому місяці використання об'єкта, та решта 50 відсотків - у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

2) 100% вартості об'єкта в першому місяці його використання.

Обидва методи є простими та зручними у використанні. З метою уникнення можливостей завищення собівартості продукції доцільним є застосування першого методу нарахування амортизації, а у випадку швидкого морального старіння об'єкта МНМА - другого методу. Вибір підприємства, в першу чергу, залежить від специфіки та мети його діяльності.

Віднесення активу до МШП має значну перевагу, адже підприємство має можливість вибору одного із варіантів оцінки активу при його вибутті, що в свою чергу дозволяє здійснювати управління собівартістю продукції відповідно до потреб та особливостей діяльності підприємства.

П(с)БО 9 "Запаси" передбачено наступні методи оцінки вибуття МШП їх переваги та недоліки:

Таблиця 2 Порівняння методів оцінки запасів [3]

Метод	Переваги	Недоліки
Ідентифіковані собівартості	- найбільш точний метод; - при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, т. ч. підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	- трудомісткість методу; - у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Середньозважені собівартості	- дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; - при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; - доцільність використання даного методу оцінки запасів також обумовлена рівномірністю їх списання, реальності стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; - метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів	- не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; - у період підвищення цін метод призводить до того, що під-а оголошують більший прибуток, ніж справедливий, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків
ФІФО	- метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; - залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; - вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; - в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу	- метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; - у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; - завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до

		зниження частки купівельної вартості та до "вимивання" ОК .
Нормативних витрат	- можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; - відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; - укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; - охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; - можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	- постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін
За ціною продажу	- даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	- у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів

Кожен із вище зазначених методів оцінки МШП при їх вибутті має певні переваги та недоліки, тому визначити котрий із методів є найкращим неможливо. Підприємство обирає саме той метод, який би найбільше відповідав поставленим цілям діяльності. Однак, з метою правильного відображення даних у фінансовій звітності підприємства, а саме у Балансі, доцільним є застосування методу ФІФО, при якому вартість залишків запасів на кінець місяця є максимально наближеною до їх ринкової вартості, що найбільш відповідає принципу обачності в бухгалтерському обліку.

ВИСНОВКИ

В результаті проведених досліджень, можна зробити висновок, що методика організації обліку МШП має дискусійний характер та потребує подальшого вдосконалення, про що свідчить наявність певних розбіжностей в нормативно - правовій базі щодо оцінки та класифікації МШП, віднесенні малоцінних засобів до

того чи іншого виду активу. Як наслідок ускладнюється дотримання основних методичних принципів ведення обліку, що призводить до формування неправдивих та недостовірних облікових даних та спотворення інформації про фінансовий стан підприємства. Основною причиною цього є нестабільність та неоднозначність нормативно – правової бази.

Тому, з метою вирішення вище вказаних проблем, доцільним було б введення окремого П(с)БО, де зазначалися б основні методологічні принципи формування в обліку інформації про малоцінні засоби, їх оцінка, визнання, класифікація, критерії віднесення, в тому числі вартісні, до того чи іншого виду активів з орієнтованим переліком предметів, при цьому, норми бухгалтерського і податкового обліку повинні бути максимально наближені. Єдиний шлях вирішення всіх раніше поставлених проблемних питань з обліку МШП – формування єдиної, цілісної методології обліку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів – 8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями) - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Литвинцева Г.С. Методи списання виробничих запасів: переваги та недоліки [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_SSN_2013/Economics/7_146195.doc.htm
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (із змінами та доповненнями) - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс]: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (із змінами та доповненнями) - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [Електронний ресурс]: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 № 246 (із змінами та доповненнями) - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/fizichnim-osobam/zakonodavstvo/kodeksi/53771.html>

Одержано 05.03.2014 р.